

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO REAL**

CURITIBA

2014

VITOR SANDRINI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO REAL**

Monografia apresentada ao curso de Pós graduação
em Controladoria – Turma A. Orientado por: MSc. Luiz
Carlos de Souza.

CURITIBA

2014

VITOR SANDRINI

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO REAL**

Monografia apresentada ao curso de Pós graduação
em Controladoria – Turma A. Orientado por: MSc. Luiz
Carlos de Souza.

Banca examinadora

Orientador

Professor

Professor

Aprovada em ____/____/2014.

RESUMO

Tem-se como objeto de estudo planejamento tributário: Estudo de caso em uma empresa optante pelo lucro real, sendo que o Lucro Real é o resultado (lucro ou prejuízo) do período de apuração (antes de computar a provisão para o imposto de renda), ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do Imposto sobre a renda. Com a Lei nº 10637/2002, todas as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.12.2002, ficam obrigadas a adotarem essa sistemática que acaba com cumulatividade do PIS sobre a receita bruta. As referidas disposições foram regulamentadas pela Instrução Normativa SRF 209/2002, posteriormente substituída pela Instrução Normativa SRF 247/2002.

Palavras Chave: Lucro real, planejamento, tributário.

ABSTRACT

Has as its object of study tax planning: Case study on a taxpayer under company taxable income, and the taxable income is the result (profit or loss) for the period of assessment (before computing the provision for income tax) adjusted by additions, deletions, and compensation prescribed or authorized by the law of income tax left. With Law N°. 10637/2002, all opting for real profit from 01.12.2002, companies are required to adopt this system which finishes with cumulative PIS on gross revenue. These provisions are regulated by SRF Normative Instruction 209/2002, later replaced pen SRF Normative Instruction 247/2002.

Key words: real income, planning, tax.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
1.1 JUSTIFICATIVA	6
1.2 OBJETIVOS	7
1.2.1 Objetivo Geral	7
1.2.2. Objetivos Específicos	7
1.3 METODOLOGIA.....	7
1.3.1 Classificação da Pesquisa.....	7
1.3.2 Técnica para coleta de dados	8
1.3.3 Caracterização da amostra pesquisada	9
1.3.4 Possibilidade de tratamento e análise dos dados.....	9
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	10
2.1 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	10
2.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	17
2.3 OS BENEFÍCIOS QUE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PODE REPRESENTAR PARA A GESTÃO EMPRESARIAL	19
3 TIPOS DE REGIMES TRIBUTÁRIOS INCIDENTES NAS EMPRESAS BRASILEIRAS, EM ESPECIAL O REGIME DE APURAÇÃO BASEADO NO LUCRO REAL.....	21
3.1 SIMPLES NACIONAL.....	21
3.2 LUCRO PRESUMIDO	23
3.3 LUCRO REAL	23
4 ANÁLISE DA EMPRESA.....	25
4.1 PIS – FIM DA CUMULATIVIDADE A PARTIR DE 01.12.2002 PARA EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL.....	25
4.1.1. Base de Cálculo.....	26
4.1.2. Créditos Admissíveis	26
4.1.3. Cálculo do Crédito.....	27
4.1.4 Direito do Crédito Exclusivo a Bens e Serviços Nacionais	27
4.1.5. A contabilização do PIS não cumulativo	27
4.2 COFINS - FIM DA CUMULATIVIDADE A PARTIR DE 01.02.2004 PARA EMPRESAS OPTANTES DO LUCRO REAL	30

4.2.1. Base de Cálculo.....	31
4.2.2 Créditos Admissíveis.....	32
4.2.3. Cálculo do Crédito.....	33
4.2.4 Direito do Crédito Exclusivo a Bens e Serviços Nacionais.....	33
4.2.5. A Contabilização da COFINS não Cumulativa.....	34
5 COMPARATIVO ENTRE A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL PARA EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS.....	37
5.1 SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO E REAL.....	38
5.2. SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO E REAL.....	38
5.3. QUADRO COMPARATIVO.....	40
5.4 RETENÇÕES E CONTRIBUIÇÕES.....	41
5.5. PAGAMENTOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	41
5.6 ALÍQUOTAS DE RETENÇÃO, CÓDIGOS E PRAZOS DE RECOLHIMENTO ...	42
CONCLUSÃO	45
REFERÊNCIAS.....	48

1 INTRODUÇÃO

Tem-se como objeto de estudo o planejamento tributário que é um instrumento eficaz, utilizado pelos contadores e juristas principalmente para assessorar as empresas no enquadramento de um regime que lhe seja adequado, objetivando que estas maximizem seus lucros e consequentemente reduzam o impacto dos tributos em seus resultados.

Diante do exposto pretende-se demonstrar a importância do planejamento tributário como ferramenta para maximização dos lucros das empresas, identificando as vantagens angariadas pela EMPRESA Y por meio do regime que optou.

Para que isto ocorra, faz-se necessário que as empresas estabeleçam objetivos, registrem projetos e metas, buscando a implantação do planejamento tributário, do contrário não passará de desejo e aspiração.

A busca pela reestruturação empresarial neste prisma requer que as empresas adotem mudanças radicais quanto à conduta ilícita, primando pela via da legalidade à gestão tributária.

1.1 JUSTIFICATIVA

Devido o Brasil possuir uma das mais altas cargas tributárias do mundo e as empresas por sua vez buscarem sempre a maximização dos lucros e redução dos seus custos e despesas, passaram a utilizar-se de recursos para minimizar os seus tributos, buscando nas brechas e lacunas da Lei algo que as favorecem.

O Planejamento Tributário é algo essencial à saúde econômica das empresas, por dois motivos.

Para Borges (2002, p.22) o primeiro é porque somente por meio dele que elas conseguirão atender as exigências do fisco, sendo que a legislação pertinente é complexa e se altera constantemente. E o segundo motivo é devido ao elevado ônus fiscal incidente, se fazendo necessário buscarem estratégias para que este fato não onere demasiadamente os cofres das empresas.

Diante deste cenário, surgiu a relevância de verificar se as empresas têm realmente efetuado ao final do ano fiscal planejamentos que abrangem análises e projeções para verificação de qual o sistema mais adequado para enquadrar o seu negócio.

O interesse pelo tema se deu no momento em que se verificou a complexidade da Legislação Tributária, as exigências do fisco para com as empresas e o livre arbítrio que as sociedades têm para escolher o regime tributário no qual se enquadrará, sendo que este é quem irá determinar os tributos que incidirão sobre seus produtos e serviços.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Evidenciar a importância do planejamento tributário, como ferramenta para maximização dos lucros de uma determinada empresa.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Apresentar os aspectos gerais da legislação tributária brasileira;
- Definir o planejamento tributário e seus objetivos.
- Demonstrar os três principais tipos de Regimes Tributários incidentes nas empresas brasileiras, em especial o regime de apuração baseado no Lucro Real.
- Analisar, através do estudo de caso, os benefícios que um planejamento tributário pode representar para a gestão empresarial.

1.3 METODOLOGIA

1.3.1 Classificação da Pesquisa

Gil (2002, p. 39) fala que as pesquisas podem ser classificadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e/ou explicativas.

A pesquisa foi classificada em exploratória e descritiva.

Conforme Gil (2002, p. 43) a pesquisa exploratória tem como objetivo: proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. “Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições”.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66): “ a pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. [...] Procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características.

Para a realização deste trabalho será feita uma pesquisa exploratória com o objetivo de obter informações sobre a importância do Planejamento Tributário analisando a contabilidade da empresa pesquisada. E posteriormente uma pesquisa descritiva, pois através dessa será possível a coleta de dados para descrever as características.

1.3.2 Técnica para coleta de dados

De acordo com Barros e Lehfeld (2000, p. 89), [...] a coleta de dados significa a fase da pesquisa em que se indaga e se obtém dados da realidade pela aplicação de técnicas.

Conforme Gil (2002, p. 44), “[...] a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Ainda na visão de Gil (2002, p. 45), “[...] a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Este trabalho será desenvolvido através das técnicas de pesquisa bibliográfica, documental e estudo de caso.

Para a pesquisa bibliográfica serão utilizados livros, leis, artigos em revistas e disponíveis na internet e monografias.

A pesquisa documental servirá para analisar os documentos da empresa, verificando as brechas e lacunas da legislação tributária que lhes são favoráveis e conhecer a estratégia que esta empresa utiliza para ser menos tributada.

Estudo de caso consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados (GIL, 2002, p. 54).

1.3.3 Caracterização da amostra pesquisada

A pesquisa será realizada na EMPRESA Y no estado X no ano de Z, junto ao contador, técnicos e administradores que disponibilizaram dos documentos necessários para o alcance dos objetivos e metas deste trabalho, além de proporcionarem confiabilidade no resultado através de suas informações.

1.3.4 Possibilidade de tratamento e análise dos dados

Segundo Ferrão (2003, p. 107): “ coleta de dados é realizada pelas técnicas de pesquisa, cujo(s) tipo(s) depende do objeto de trabalho”.

Realizada a coleta dos dados, com todos os critérios, os mesmos devem ser reparados para digitação e para posterior análise estatística. Antes da análise e da interpretação, os dados devem ser submetidos aos seguintes trabalhos: seleção, codificação e tabulação.

Após a coleta de dados, os mesmos serão submetidos à análise documental, buscando assim à exatidão das informações obtidas, com vistas à verificação das vantagens trazidas pelo planejamento tributário à empresa em foco.

Estes dados serão ferramentas utilizadas para a verificação e comprovação da hipótese levantada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária decorre de um fato (fonte imediata) previsto na lei tributária (fonte mediata), obedecendo o princípio da legalidade, citado por Lazzarin , que diz que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado sem reserva legal, dessa maneira, ele resguarda a exigência de lei para instituir ou aumentar qualquer tributo.

Legal, para Cassone se diz do Decreto (ou ato normativo de hierarquia inferior) que, ao dispor sobre a execução da Lei, se contém dentro das diretrizes por esta traçada, dispondo em conformidade. Uma vez que ilegal se diz quando tais atos normativos expedidos pelo Poder Executivo, infringem a Lei que regulamentam ou normatizam, mesmo que contrariem apenas um artigo, ou um parágrafo, ou um inciso, ou um item, ou uma letra, será ilegal tão somente naquilo que contrariar.

Lazzarin (1986, p.108) explica que:

[...] sistema tributário é o conjunto de normas judiciais que disciplinam o exercício de impor, fiscalizar e arrecadar todos os tributos do país, pelos entes políticos e órgãos públicos aos quais a constituição atribui competência tributária., nascendo da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, atualmente inserida pela Emenda Constitucional nº 1 de 18 de outubro de 1969, na atual Constituição da República Federativa do Brasil, em seu capítulo V, abrangente dos artigos 18 a 26, que trata especificamente do sistema tributário, vindo posteriormente dar-lhe suporte, leis complementares, resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, leis federais, constituições e leis estaduais e leis municipais. Compõe-se de impostos, taxas e contribuições.

Já o Código tributário Nacional é a lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, possui 218 artigos, compondo-se de capítulos, títulos, seções e artigos com seus parágrafos, alíneas, incisos e letras. Que define, entre outras coisas que “a expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

De acordo com Andrade (2001, p.66), não pode ser olvidado que ao contribuinte de determinado tributo ou contribuição é dado o direito de, nos limites da

lei, evitar a tributação que lhe imponha maior gravame, ou de diminuir o montante dos tributos e contribuições que por lei deve suportar.

Tal fato ganha relevo quando se constata que, em certas circunstancia, o peso da carga tributaria sobre as operações realizadas por determinado contribuinte leva-o a buscar alternativas que eliminem ou que minimizem esses efeitos.

Esse desiderato pode ser alcançado com ações absolutamente legítimas ou por condutas delituosas. Em certas circunstancias, será difícil estabelecer diferenciação, que seja incontestável, entre uma ação legítima e a evasão tributária.

Desse modo é de vital importância estabelecer um divisor entre a economia de impostos lícita, a chamada elisão fiscal, da sonegação fiscal ou evasão fiscal, esta normalmente obtida pela prática das condutas arroladas nos arts. 1º, inciso V e 2º, inciso II a V, ambos da lei nº 8.137/90.

A dificuldade maior ocorrerá nos casos em que a redução do tributo ou contribuição é obtida através da simulação de atos jurídicos que, quando revestidos das formas não vedadas na lei, dão aos mesmos a aparência de normalidade, quando, na verdade, mascaram um negócio engendrado apenas para fraudar a legislação tributária.

Andrade (2001, p. 68) afirma que o fundamental para distinguir a conduta criminosa da mera infração fiscal e da evasão fiscal legítima está não no resultado, mas nos meios empregados para a obtenção da redução da carga tributária.

Na seara criminal estão todas as operações que se valem de qualquer tipo de fraude, como a simulação, a falsificação de livros, documentos etc., enquanto a infração à legislação tributária ocorrerá por erro em sua interpretação. Na elisão fiscal, a forma é importante, mas mais importante será a justificativa para que o contribuinte haja escolhido o caminho que conduzisse ao alívio da carga tributária.

Não obstante isso, as operações que visem unicamente à economia fiscal não podem ser, todas, consideradas como abusivas.

Com efeito, a própria legislação tributária, por vezes, conduz o contribuinte a realizar determinado negócio jurídico apenas com o objetivo de se beneficiar de determinado incentivo fiscal.

O que a lei penal tem em mira são as operações fingidas, que mascaram a realidade, com o único objetivo de lograr a evasão tributária. O planejamento tributário tem um objetivo a economia (diminuição) legal da quantidade de dinheiro a ser entregue ao governo. Os tributos (impostos, taxas e contribuições) representam

importante parcela dos custos das empresas, senão a maior. Com a globalização da economia, tornou-se questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal. (CONTI, 2011, p.101)

Três são as finalidades do planejamento tributário:

- 1º) Evitar a incidência do fato gerador do tributo.
- 2º) Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.
- 3º) Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa.

Corrêa, *apud* Greco define que a fraude fiscal está presente quando ocorre a realização de um ou diversos atos que dão origem a um resultado contrário à norma jurídica. Na fraude ocorre a presença de aparência legal, conveniências particulares dos envolvidos, utilização de normas jurídicas com finalidades distintas da que efetivamente possuem, violação do ordenamento jurídico.

A falta de pagamento de um tributo pode ter origem em simples omissão, mas pode estar carregada de dolo. A fraude esta situada na vontade consciente e desejada de lesar o fisco, causando-lhe prejuízo. O conceito de fraude fiscal é dado como toda ação ou omissão destinada a evitar, reduzir ou a retardar a obrigação fiscal. Sua finalidade pode ser tanto a de evitar ou retardar o pagamento de um tributo como o de pagar um tributo a menor que o devido.

Citado com frequência como conceito de fraude é o da lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, que dispõe:

[...] é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. (CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL, art.72)¹

¹ BRASIL; OLIVEIRA, Juarez de. **Código tributário nacional**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.p.321.

No ilícito fiscal deve estar presente a intenção de fraudar o fisco, causando-lhe um dano e induzindo a erro a autoridade fazendária. O que caracteriza a fraude fiscal é justamente o comportamento intencional do agente, que tem como finalidade causar dano a fazenda, e a ação ou omissão por ele desenvolvida viola a lei e lhe permite omitir o pagamento do tributo.

A fraude não pode ser confundida com outro instituto de direito tributário, denominado “elisão fiscal”, este é lícito e permitido. Ocorre elisão fiscal quando o agente ou sujeito passivo da obrigação tributaria age escolhendo, dentre as possíveis, uma opção permitida por lei. Esta sua ação desenvolve-se dentro do permitido pela ordem jurídica, tendo como objetivo final o pagamento reduzido de impostos ou tributos.

O contribuinte tem o direito de estruturar seus negócios ou atividades da maneira que melhor entender conveniente para atingir os objetivos a que se propôs.

Essa estruturação tem o escopo de diminuir os custos do empreendimento, entre eles, a redução da carga tributaria, visando o pagamento dos impostos em quantia menor.

Para estar caracterizada a elisão fiscal, deve-se partir sempre da intenção do agente. A elisão é o retardamento, redução ou descaracterização do fato gerador que dá origem ao pagamento de um tributo, sem contudo violar a lei. Ocorrendo violação da lei, surgirá uma situação de fraude fiscal. A elisão fiscal legítima tem a denominação de “otimização” expressão econômica que indica os meios utilizados para diminuir os custos operacionais.

Toda vantagem fiscal alcançada pelo contribuinte constitui uma evasão. Evasão não há, pode ocorrer que o contribuinte disponha seus negócios de modo a pagar menos tributos. Nada o impede, desde que não ocorra aquela manipulação do fato gerador no que toca ao seu revestimento jurídico. A doutrina reconhece como válido e perfeitamente legítimo aquilo que se denomina economia fiscal.

Não basta qualquer vantagem fiscal, cuja concretização é possível e lícita, no caso de economia fiscal: é indispensável que a atipicidade ou anormalidade da forma utilizada só se explique pela intenção de evadir o tributo.

Considerando que o ato ilícito acarreta para a empresa inúmeros prejuízos a curto e à longo prazo, cabe então ressaltar que, para alcançar este objetivo de forma legal, “a relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada. Não há mágica na

elisão fiscal, apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc” (FABRETTI, 2009, p. 9).

Entre os princípios constitucionais tributários, encontra-se o da capacidade contributiva, segundo o qual os contribuintes devem colaborar na proporção de sua capacidade de contribuição, de forma que o ônus tributário suportado guarde estreita relação com sua capacidade econômica. O referido princípio está consagrado no art. 145, § 1.º da Constituição Federal de 1988, o qual tem sido motivo de grandes debates. Duas relevantes questões que envolvem esse princípio são quanto a sua abrangência e qual o verdadeiro significado da expressão "sempre que possível" encontrada no citado dispositivo constitucional. Essa expressão sempre foi motivo de acaloradas discussões, onde alguns afirmam que o legislador, sempre que isso for possível, deve respeitar o princípio, enquanto outros argumentam que o princípio deve ser respeitado em qualquer hipótese.

Tendo em vista sua abrangência e importância dentro do contexto jurídico no qual se insere, torna-se imprescindível o aprofundamento no estudo do princípio da capacidade contributiva, pelo fato do mesmo ser o representante maior do princípio da igualdade. Para dar aplicabilidade a este último princípio, a Constituição Federal previu aquele, no intuito de tratar igualmente. (CONTI, 2011, p.104)

A veracidade e a arbitrariedade com que o Fisco Federal vem tratando a questão tributária no Brasil, especialmente no que tange à multiplicação de contribuições - tributos que entre outras características não necessita ter o produto da sua arrecadação repartido com Estados e Municípios - exige que seja retomada a discussão acerca da causa da imposição tributária, isto é, da razão pela qual todos somos obrigados a pagar tributos.

O Estado se utiliza para prestar serviços públicos que incrementam a atividade econômica e melhoram a vida dos contribuintes. Em outras palavras, não existe um direito natural do Estado à tributação, esta prerrogativa nasce impregnada da necessidade de gerar benefícios individuais ou coletivos, devidamente observados na realidade, àqueles obrigados ao pagamento dos tributos.

A teoria causalista foi duramente criticada porque se visualizava nela um individualismo exacerbado que não considerava o "todo social", isto é, não permitia visualizar o caráter solidário do ato de pagar tributos. O dever tributário como expressão de um ato de solidariedade marcou a construção e consolidação do princípio da capacidade contributiva a partir da obra do também italiano Francesco

Moschetti, no início da década de setenta, e que se apoiou no artigo 53 da Constituição Italiana, segundo o qual "todos são obrigados a concorrer para o custeio das despesas públicas na razão da sua capacidade contributiva". Moschetti enxergou neste dispositivo constitucional um fundamento de solidariedade para o dever de pagar tributos.

A partir deste enfoque de capacidade contributiva, a teoria causalista perdeu força já que não adiantava mais discutir as razões da existência das imposições tributárias, mas tão somente verificar a adequação da sua dimensão (alíquota, base de cálculo) à capacidade contributiva (aptidão para contribuir com as despesas públicas) da classe de pessoas eleitas pelo legislador para figurar como contribuintes. Em outras palavras, o legislador seria livre para escolher os índices de riqueza que preferia tributar e livre para avaliar a dimensão da imposição tributária que cada titular desta riqueza deveria suportar. Tudo em nome da necessidade, justificada pela solidariedade social, de que todos devem concorrer ao custeio das despesas públicas. (BATISTA JUNIOR, 2002, p.301)

A ideia da capacidade contributiva como justificativa do dever de pagar tributos contempla um certo viés autoritário, na medida em que retira da sociedade a possibilidade de apoiar a sua pretensão de defesa perante a voracidade fiscal em algo que não possa ser alterado por aqueles contra quem a mesma pretende exercer este direito de defesa (o Estado e os seus representantes políticos).

Apoiar a obrigação de pagar tributos em um dever de solidariedade, simplesmente, equivale a isolar o fenômeno de pagar tributos nos quadrantes definidos pelo direito positivo, produzido pelo Estado em nome das finalidades determinadas pelos detentores do poder político de plantão e como instrumento de justificação dos meios para alcançar tais finalidades, entre os quais destacam-se os tributos.

A capacidade contributiva, como manifestação de solidariedade social, atualmente vem sendo utilizada como justificativa teórico-jurídica para a criação de contribuições sociais no Brasil. Necessário, todavia, que se distinga as contribuições sociais de seguridade social - cujo produto deve servir constitucionalmente para financiar aposentadorias, pecúlios e pensões no âmbito da Previdência Pública - das contribuições sociais gerais (como a contribuição do salário-educação) e as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico (Fust, Funtel, e outras tantas criadas quase que mensalmente pelo Poder Público federal).

As contribuições de seguridade social, por constituírem um compromisso da sociedade atual com a sociedade do futuro, ao objetivar promover a estas condições mínimas de existência digna na velhice, na enfermidade e no desamparo, são por essência expressões de solidariedade social. As demais espécies de contribuições citadas consubstanciam autênticos impostos destinados ao atingimento de políticas públicas especiais (nos setores de telecomunicações, por exemplo) ou gerais (caso da educação) que têm a sua justificativa em fundamentos políticos de conjuntura, razão pela qual talvez seja o momento de resgatarmos para esta espécie de tributos alguns dos postulados da teoria causalista da tributação.(CONTI, 2011, p.109)

Enfim, o importante é que a teoria do Direito seja capaz de construir modelos hábeis a proteção dos interesses individuais contra a voracidade do Estado, no exercício do poder impositivo, tarefa inafastável, aliás, dos pensadores comprometidos com a liberdade.

O princípio tem duas finalidades essenciais: uma negativa e outra positiva. A negativa é no sentido de negar validade à norma que o contrarie e a positiva é exigir que os entes tributantes produzam normas jurídicas que dê efetividade à diretriz proposta pelo mesmo.

O questionamento a ser respondido é o seguinte: o que fazer em caso de flagrante desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e qual o remédio constitucional apto a solucionar a questão? Este problema insiste em atormentar os tributaristas e, em função disso, são necessários trabalhos que visem solucioná-lo em definitivo ou, pelo menos, adentrar os caminhos pelos quais passa sua solução. Além de interpretar o art. 145, § 1.º da Constituição Federal de 1988, é imprescindível se resgatar a história do princípio da capacidade contributiva em nosso sistema jurídico tributário, pois esse resgate é de suma importância para o exame aprofundado do tema pelos aplicadores do Direito.(CONTI, 2011, p.112)

Com relação à ofensa ao princípio, o autor ainda lembra que " Se isto se admitir, além da simples e pura violação do princípio, Ter-se-á que conviver com o desrespeito à isonomia, pois, como anteriormente demonstrado, o único critério de discriminação válido para igualar ou desigualar alguém no campo fiscal é o da riqueza, tendo em vista sua compatibilidade e estreita adequação ao substrato econômico da tributação...Do contrário, insista-se, o sistema tributário não se consubstanciaria num todo homogêneo, dogmaticamente integrado, de exações orientadas unitariamente, mas se transformaria em massa heterogênea, coxa. Atender, e na melhor das

hipóteses, à compatibilização da carga fiscal com a renda nacional, em grandes números, respeitando talvez a ciência matemática, facilitando a contabilidade dos resultados globais da arrecadação; mas certamente arriscaria desrespeitar a riqueza no plano individual, quando é precisamente de garantias individuais de que se trata, destas que impende proteger particularmente num quadro de hipertrofiada Estado."

2.2 O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Com a globalização, as empresas nos últimos anos têm sofrido grandes e profundas transformações, sendo impossível evitar seus reflexos no campo jurídico, especialmente na seara tributária. Na busca pela competitividade e por melhores resultados, com o aumento da concorrência, as companhias têm procurado incessantemente reduzir seus custos e principalmente os seus tributos.

Conforme Shingaki (1994, p.43) estudos realizados por uma das maiores empresas mundiais de consultoria demonstrou que o Brasil está entre os países que possui uma das mais altas cargas tributárias, superando muitos que são considerados de primeiro mundo.

Em resposta a gama de tributos desembolsados pelos contribuintes, têm-se uma ferramenta estratégica que auxilia as empresas a funcionarem em plena atividade mesmo diante desta realidade acima citada.

Segundo Fabretti (2001, p.09)"[...] o planejamento tributário é um estudo "preventivo (antes da ocorrência do fato gerador do tributo) produz a elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade".

Atenta-se que o Planejamento Tributário é algo essencial à saúde econômica das empresas, por dois motivos. Para Borges (2002, p.43) o primeiro é porque somente por meio dele que elas conseguirão atender as exigências do fisco, sendo que a legislação pertinente é complexa e se altera constantemente. E o segundo motivo é devido ao elevado ônus fiscal incidente, se fazendo necessário buscarem estratégias para que este fato não onere demasiadamente os cofres das empresas.

O Planejamento tributário é um conceito utilizado para definir trâmites que tributária, enriquecidos por projetos de elevada complexidade, envolvendo aspectos fiscais, contábeis, financeiros, societários e jurídicos.

Na direção das entidades, o exercício do Planejamento Tributário é conduta esperada do administrador, que deverá zelar pela maximização dos recursos financeiros disponíveis, valendo-se de procedimentos lícitos que proporcionem uma menor carga tributária, haja vista a relevante influência deste montante sobre a formação do preço da sua mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, é importante destacar que é direito do contribuinte lançar mão de procedimentos não defesos em lei, visando adequar a empresa à alternativa operacional mais conveniente, com o objetivo de uma maior economia tributária. Vale dizer que as empresas devem avaliar continuamente as oportunidades de Planejamento Tributário, tendo em vista a faculdade que o contribuinte possui de planejar com liberdade as suas atividades segundo seus interesses e observando os procedimentos legalmente previstos.

Diante deste cenário, surgiu a relevância de verificar se as empresas têm realmente efetuado ao final do ano fiscal planejamentos que abrangem análises e projeções para verificação de qual o sistema mais adequado para enquadrar o seu negócio.

Como para grande maioria das pessoas, virada de ano significa vida nova, assim também é o parecer das empresas. A passagem para um novo ano traz oportunidades ímpares para aquelas que desejam inovar, reestruturar, rever as práticas contábeis e até mesmo buscar a organização fiscal. Desta forma, o fisco dispõe para as pessoas jurídicas que a manifestação da opção pelo regime tributário se dá no primeiro trimestre do respectivo ano-calendário, momento singular na maioria dos casos.

Devido o Brasil possuir uma das mais altas cargas tributárias do mundo e as empresas por sua vez buscarem sempre a maximização dos lucros e redução dos seus custos e despesas, passaram a utilizar-se de recursos para minimizar os seus tributos, buscando nas brechas e lacunas da Lei algo que as favorecem.

Fabretti (2001, p.134) vem complementar planejamento tributário nos seguintes termos:

É dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário para ele quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc.

Com o aumento da competitividade entre as empresas qualquer vantagem é conquistada com muito esforço. Sendo assim, é importante saber que na legislação tributária existem brechas e lacunas nas quais o contribuinte é beneficiado. Portanto, se as empresas no aproveitamento destas oportunidades forem assessoradas na parte jurídica e contábil obterão sucesso no alcance de seus objetivos.

2.3 OS BENEFÍCIOS QUE UM PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PODE REPRESENTAR PARA A GESTÃO EMPRESARIAL

O presente trabalho teve como objetivo um estudo sobre os três regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional nas empresas. Dentre essas modalidades o estudo buscou a forma menos onerosa para a empresa analisada.

Com o Lucro Real, além da minimização dos valores dos impostos, nota-se que ele exige do profissional responsável uma maior dedicação em relação à empresa, uma vez que os balancetes e a DRE devem ser apurados mensalmente, portanto, toda a documentação deve estar em dia, para que o lucro seja apurado, evitando assim, problemas futuros com a falta de documentação ou até mesmo livros, exigidos pela fiscalização. (CFC, 2014, p.01)

Um modelo sobre tal diferença que existe entre a escrituração entre o Lucro Presumido e o Lucro Real. Enquanto no primeiro são exigidos apenas os livros contábeis e fiscais, encerrados ao final de cada ano, no Lucro Real exige-se uma escrituração muito mais detalhada e completa. (CFC, 2014, p.01)

Com a elevada carga tributária no Brasil e a falta de planejamento tributário algumas empresas acabam por pagar um valor elevado de impostos, portanto o planejamento tributário deixou de ser uma vantagem e passou a ser uma questão de sobrevivência para as empresas.

Segundo dados do CFC (2014, p.01) o Lucro Real é uma forma de tributação que toma como base o lucro líquido contábil de uma empresa. Ele é de suma importância para as empresas, principalmente para as indústrias, que para a fabricação de seus produtos utilizam vários custos operacionais diretos e matérias-

primas, que dão direito a créditos, minimizando assim a carga tributária da empresa. Desta forma, advindo da apuração dos resultados teve-se a constatação de que, quando se opta pelo regime tributário adequado, a influência na apuração dos resultados pode representar montantes bastante significativos, de forma a garantir assim, em muitos casos, a própria manutenção, ou até mesmo a sua continuidade ou não no mercado de trabalho. (<http://www.congressocfc.org.br>)

3 TIPOS DE REGIMES TRIBUTÁRIOS INCIDENTES NAS EMPRESAS BRASILEIRAS, EM ESPECIAL O REGIME DE APURAÇÃO BASEADO NO LUCRO REAL

São três os regimes tributários mais utilizados: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real. A escolha do regime e seu enquadramento é o que irá definir a incidência e a base de cálculo dos tributos federais, estaduais e municipais.

3.1 SIMPLES NACIONAL

Segundo a Receita Federal (2014):

O SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -, é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), nos termos definidos na Lei nº 9.317, de 05/12/1996, e alterações posteriores, estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988. Constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta.

De acordo com a Secretaria da Receita Federal o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007, com alterações da Lei Complementar nº 139/2011. Consideram-se Microempresas (ME), para efeito de Simples Nacional, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Já as Empresas de Pequeno Porte (EPP) são empresários, pessoas jurídicas, ou a elas equiparadas, que venham auferir em cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

[...] são denominadas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte todas as pessoas jurídicas que formam uma sociedade empresária, uma sociedade simples e individualmente o empresário. Tais pessoas jurídicas hão de estar registradas no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro de Pessoas Jurídicas. Para identificação das mesmas usa-se a expressão microempresa ou, abreviadamente ME, e a empresa de pequeno porte, essa expressão, ou EPP. (FRAN, p. 120-121)

A citada Lei torna a tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta. Ou seja, o SIMPLES é calculado sobre produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionalmente concedidos (Baseado no Art. 2º da Lei 9.317/96). (SILVA, 2010, p. 89)

O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes tributos:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS);
- Contribuição para a Seguridade Social (cota patronal);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre

Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);

- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Todos os Estados e Municípios participam obrigatoriamente do Simples Nacional.

As principais obrigações das empresas optantes pelo SIMPLES consistem em efetuar o pagamento dos impostos e contribuições unificadas em uma única guia, apresentar anualmente declaração simplificada e possuir livro caixa, livro de registro de inventário de todos os documentos nos quais se baseia a escrituração desses livros.

3.2 LUCRO PRESUMIDO

O lucro presumido é uma presunção por parte do fisco, do que seria o lucro de uma empresa em caso de inexistência da contabilidade. Todavia é forçoso acrescentar que algumas empresas retêm suas escriturações contábeis completas, dentro dos parâmetros estabelecidos por leis e fundamentos da contabilidade, e mesmo assim acabam por optar pela tributação embasada no lucro presumido.

Tal fato acontece na maioria das vezes por falta de conhecimento dos empresários ou até mesmo dos próprios contadores, os quais desconhecem ou possuem pouca informação sobre as demais formas de tributação.

Desta forma que se atenta para a importância do planejamento tributário, o qual deverá exercer de forma perspicaz na redução da carga tributária tendo como premissa a melhor opção para a empresa, seja por meio do lucro real ou presumido.

3.3 LUCRO REAL

O conceito de “real” é empregado em oposição ao termo presumido, tendo como intuito expor o que existe de fato, fidedigno no sentido de ser aceito para todos os fins e efeitos de fato e de direito.

A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei 8.981/95, art. 37, § 1º).

O ato de apuração do lucro real engloba uma maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como IRPJ e a CSLL das empresas que não podem ou não querem optar pelo lucro presumido. Ou seja, para a verdadeira apuração do resultado deve-se seguir procedimentos de praxis do profissional, como a rigorosa observância aos princípios contábeis, constituição de provisões necessárias, completa escrituração fiscal e contábil, preparação das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício – DRE, Balancetes) e livros (Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, Entrada e Saída e Livro Registro de Inventário).

Lucro real é o lucro líquido apurado na escrituração contábil, com observância das normas da legislação comercial, ajustado no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR, pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (arts. 247, 249 e 250 do RIR/99).

Segundo concepções de Silva, “[...] o Lucro Real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda”.

Assim sendo, é objetivo do lucro real é apurar a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas que optarem por esse tipo de regime.

Atenta-se que estão obrigadas a optar pela tributação com base no Lucro Real as pessoas jurídicas que foram enquadradas nas condições abaixo expostas:

I – Que tenham receita total, no ano-calendário anterior, superior a R\$ 48.000.000,00, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses;

II – cujas atividades sejam de instituições financeiras ou equiparadas;

III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV – que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, inclusive mediante balanço ou balancete de suspensão ou redução de imposto;

VI – cuja atividade seja de *factoring*.

Assim sendo, para as demais pessoas jurídicas, a tributação pelo lucro real é elencado como sendo uma opção.

4 ANÁLISE DA EMPRESA

4.1 PIS – FIM DA CUMULATIVIDADE A PARTIR DE 01.12.2002 PARA EMPRESAS OPTANTES PELO LUCRO REAL

Com a Lei nº 10637/2002, todas as empresas optantes pelo lucro real, a partir de 01.12.2002, ficam obrigadas a adotarem essa sistemática que acaba com cumulatividade do PIS sobre a receita bruta. As referidas disposições foram regulamentadas pela Instrução Normativa SRF 209/2002, posteriormente substituída pela Instrução Normativa SRF 247/2002.

Entretanto, a alíquota é de 1,65%. Como haverá créditos relativos à aquisição de materiais, serviços e custos operacionais (exceto mão de obra), o ponto de equilíbrio, em relação à atual sistemática, ocorre quando o contribuinte tem um custo de venda (exceto mão de obra) superior a 60,61% das vendas, esse percentual trata-se de créditos admissíveis que a empresa poderá obter nas aquisições de matéria prima. Poucos contribuintes terão redução de carga tributária. Portanto, é necessário lançar mão de todas as possibilidades admitidas na lei para obter a minimização da nova carga tributária conforme o exemplo a seguir:

Empresas industriais e comerciais:

Faturamento mensal de R\$ 100.000,00

- Opção pelo lucro presumido (PIS CUMULATIVO)

PIS alíquota 0,65% , valor a recolher R\$ 650,00

- Opção pelo lucro real (PIS NÃO CUMULATIVO)

Créditos admissíveis, como compra de matéria prima, no mínimo 60,61 % aproximadamente, do seu faturamento.

PIS alíquota 1,65% , valor apurado R\$ 1.650,00

Credito admissível, valor apurado de R\$ 1.000,07

PIS A RECOLHER R\$ 649,93

Como pode-se observar, a empresa industrial ou comercial que tiverem créditos admissíveis igual ou superiores a 60,61% terá uma redução na carga

tributária o que poderá não ocorrer com empresas prestadores de serviços já que estas empresas utilizam mais mão de obra própria cujo crédito não é admitido.

4.1.1. Base de Cálculo

A partir de 01.02.1999, com a edição da Lei nº 9718/98 , a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas

4.1.2. Créditos Admissíveis

1. Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos à incidência monofásica do PIS;
2. bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
3. aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
4. despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica, exceto de optante pelo SIMPLES;
5. máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;
6. edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;
7. bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenham integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto na Lei nº 10637/2002;
8. a partir de 01.02.2003, a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica (Medida Provisória 107/2003).

4.1.3. Cálculo do Crédito

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor da soma de:

- dos itens mencionados em 1 e 2 acima, adquiridos no mês;
- dos itens mencionados em 3, 4 e 8, incorridos no mês;
- dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados em 5 e 6, incorridos no mês;
- dos bens mencionados em 7, devolvidos no mês.

4.1.4 Direito do Crédito Exclusivo a Bens e Serviços Nacionais

O direito do crédito aplica-se exclusivamente em relação:

- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto na Lei nº 10637/2002, ou seja, a partir de 01.12.2002.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

4.1.5. A contabilização do PIS não cumulativo

A Lei Federal no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resultante da conversão da Medida Provisória no 66/2002, definiu nova sistemática de cobrança da contribuição para o PIS, devido pelas Pessoas Jurídicas tributadas com base no Lucro Real. (<http://www.receita.fazenda.gov.br>)

A nova característica deste tributo é a sua não-cumulatividade, ou seja, abate-se do débito da etapa seguinte o imposto pago na etapa anterior.

Desta forma passa-se a conviver com a figura do crédito fiscal do PIS. Referido crédito será utilizado na apuração do imposto, quando são cotejados débitos e créditos. Se os débitos forem maiores que os créditos teremos imposto a pagar, e na hipótese contrária ter-se-á saldo credor a transportar ou valor a compensar ou a ressarcir.

Como visto, o PIS é um imposto de valor agregado em obediência a regra da não-cumulatividade, abatendo-se do montante devido nas saídas de mercadorias o montante recebido nas entradas. O seu controle é feito por um sistema de conta corrente, fechado mensalmente, quando pode ocorrer duas hipóteses: a primeira, quando o montante dos créditos (PIS recebido nas entradas) é maior do que o montante dos débitos (PIS devido nas saídas), resultando a diferença em créditos a serem transferidos, para períodos seguintes a segunda; quando o montante de créditos é menor do que o montante de débitos resultando a diferença em obrigação para com o Estado (PIS a recolher), que deve ser recolhida dentro do mês seguinte. (<http://www.receita.fazenda.gov.br>)

CONTABILIZAÇÃO PELAS ENTRADAS DE MERCADORIAS

DÉBITO - COMPRAS OU MERCADORIAS

- PIS A RECUPERAR

CRÉDITO – CAIXA OU FORNECEDORES

Dados: valor das mercadorias compradas.....R\$ 60.610,00

PIS incluído 1,65%.....R\$ 1.000,07

Razonete

COMPRAS	PIS A RECUPERAR	CAIXA/FORNECEDORES
59.609,93	1.000,07	60.610,00

CONTABILIZAÇÃO PELAS SAÍDAS DE MERCADORIAS
DÉBITO – CAIXA/CLIENTES

CRÉDITO – VENDAS

DÉBITO – PIS SOBRE VENDAS

CRÉDITO – PIS A RECOLHER

Dados: valor das mercadorias vendidas.....R\$ 100.000,00

PIS incluído 1,65%.....R\$ 1.650,00

Razonetes

CAIXA/CLIENTES	VENDAS
<div style="border-top: 1px solid black; width: 100%; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 100px; position: relative;"> <div style="position: absolute; left: 10px; top: 10px;">100.000,00</div> </div>	<div style="border-top: 1px solid black; width: 100%; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 100px; position: relative;"> <div style="position: absolute; right: 10px; top: 10px;">100.000,00</div> </div>

PIS SOBRE VENDAS	PIS A RECOLHER
<div style="border-top: 1px solid black; width: 100%; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 100px; position: relative;"> <div style="position: absolute; left: 10px; top: 10px;">1.650,00</div> </div>	<div style="border-top: 1px solid black; width: 100%; margin-bottom: 5px;"></div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black; height: 100px; position: relative;"> <div style="position: absolute; right: 10px; top: 10px;">1.650,00</div> </div>

NA APURAÇÃO MENSAL
DÉBITO – PIS A RECOLHER
CRÉDITO – PIS A RECUPERAR

Se o PIS A RECOLHER for maior que PIS A RECUPERAR , como nos exemplos acima, admitindo-se que somente aquelas duas operações tivessem ocorrido no mês, apenas a primeira permanece com saldo constituída da parcela que efetivamente será recolhida a Fazenda Federal.

Razonete

PIS A RECOLHER		PIS A RECUPERAR	
1.000,07	1.650,00	1.000,07	1.000,07
	=====		
	649,93		

Como pode-se observar o valor dos custos das mercadorias vendidas será reduzida pois a contabilização do PIS e COFINS não cumulativa influenciará diretamente no estoque final de mercadoria pois seu valor é deduzido das compras de mercadorias para apuração dos créditos admitidos no período.

4.2 COFINS - FIM DA CUMULATIVIDADE A PARTIR DE 01.02.2004 PARA EMPRESAS OPTANTES DO LUCRO REAL

Com a Lei nº 10.833/2003, para as empresas optantes pelo lucro real, a partir e 01.02.2004, acaba a cumulatividade da COFINS sobre a receita bruta.

Entretanto, a alíquota é elevada para 7,6%. Como haverá créditos relativos á aquisição de materiais, serviços e custos operacionais (exceto mão de obra), o ponto de equilíbrio, em relação á atual sistemática, ocorre quando o contribuinte tem um custo de venda (exceto mão de obra) superior a 60,53% das vendas, esse percentual trata-se de créditos admissíveis que a empresa poderá obter nas aquisições de matéria prima. Portanto, é necessário lançar mão de todas as possibilidades admitidas na legislação para obter a minimização da nova carga tributária conforme exemplo a seguir:

Empresas industriais e comerciais:

Faturamento mensal de R\$ 100.000,00

- Opção pelo lucro presumido (COFINS CUMULATIVO)

COFINS alíquota 3 % , valor a recolher R\$ 3.000,00

- Opção pelo lucro real (COFINS NÃO CUMULATIVO)

Créditos admissíveis, como compra de matéria prima, no mínimo 60,53 % aproximadamente, do seu faturamento.

COFINS alíquota 7,6 % valor apurado R\$ 7.600,00

Credito admissível , valor apurado R\$ 4.600,28

COFINS A RECOLHER , R\$ 2.999,72

Como se pode observar, a empresa industrial ou comercial que tiverem créditos admissíveis igual ou superiores a 60,53% terá uma redução na carga tributária o que poderá não ocorrer com empresas prestadores de serviços já que estas empresas utilizam mais não de obra cujo crédito não é admitido.

4.2.1. Base de Cálculo

A partir de 01.02.1999, com a edição da Lei nº 9718/98 , a base de cálculo da contribuição é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Com as modificações da Lei nº 9718/98, todas as receitas, exceto as textualmente excluídas, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, sejam operacionais ou não operacionais. Obviamente, manteve-se também o Faturamento.

No grupo (espécie) de receitas operacionais, isto é, aquelas decorrentes do giro normal do negócio, porém, não geradas diretamente pelas atividades objeto da sociedade, como exemplos:

- os juros e multas cobrados de clientes por atraso no pagamento de títulos;
- as receitas financeiras e respectivas variações monetárias decorrentes de atualização de direitos;
- as receitas de aluguéis eventuais de imóveis ou móveis;
- a receita de serviços eventuais;
- a receita de venda de produtos residuais (sucatas);
- as receitas em operações de bolsa;
- as receitas de investimentos temporários;
- prêmio de resgate de títulos e debêntures;
- os rendimentos de aplicações financeiras;
- a atualização de impostos a compensar pela taxa SELIC;

- os descontos financeiros obtidos;
- aluguéis recebidos;
- a amortização de deságio de investimentos; etc.

As reversões de provisões, os rendimentos de participações societárias e as recuperações de despesas que não representam ingresso de novos valores também integram este grupo, porém, são excluídas da base de cálculo.

No grupo (espécie) receitas não operacionais, as receitas mais comuns são as decorrentes de alienação de bens do ativo permanente, tais como bens móveis e imóveis, investimentos, etc. Estas, entretanto, estão textualmente excluídas da base do PIS e da COFINS.

Assim, o conceito de Faturamento, que antes significava o somatório das receitas objeto da empresa (aquelas constantes em Notas Fiscais de venda ou prestação de serviços), para fins de apuração de base de cálculo do PIS e COFINS, abrange todas as receitas da empresa, sejam operacionais ou não operacionais.

4.2.2 Créditos Admissíveis

1. Bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos adquiridos com substituição tributária ou submetidos à incidência monofásica da COFINS;
2. bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;
3. energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
4. aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
5. despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;

6. máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;
 7. edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
 8. bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenham integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada pela COFINS não cumulativa;
- armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos 1 e 2 acima, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

4.2.3. Cálculo do Crédito

O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor da soma de:

- dos itens mencionados em 1 e 2 acima, adquiridos no mês;
- dos itens mencionados em 3 a 5 e 9, incorridos no mês;
- dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados em 6 e 7, incorridos no mês;
- dos bens mencionados em 8, devolvidos no mês.

Não dará direito a crédito o valor de mão-de-obra paga a pessoa física.

O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

4.2.4 Direito do Crédito Exclusivo a Bens e Serviços Nacionais

O direito do crédito aplica-se exclusivamente em relação:

- aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;
- aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;
- aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação da COFINS não cumulativa, ou seja, a partir de 01.02.2004.

4.2.5. A Contabilização da COFINS não Cumulativa

Como visto a COFINS é uma contribuição de valor agregado em obediência a regra da não-cumulatividade, abatendo-se do montante devido nas saídas de mercadorias o montante recebido nas entradas. O seu controle é feito por um sistema de conta corrente, fechado mensalmente, quando pode ocorrer duas hipóteses: a primeira, quando o montante dos créditos (COFINS recebido nas entradas) é maior do que o montante dos débitos (COFINS devido nas saídas), resultando a diferença em créditos a serem transferidos, para períodos seguintes a Segunda; quando o montante de créditos é menor do que o montante de débitos resultando a diferença em obrigação para com o Estado (COFINS a recolher), que deve ser recolhida dentro do mês seguinte.

CONTABILIZAÇÃO PELAS ENTRADAS DE MERCADORIAS

DÉBITO - COMPRAS OU MERCADORIAS

- COFINS A RECUPERAR

CRÉDITO – CAIXA OU FORNECEDORES

Dados: valor das mercadorias compradas.....R\$ 60.530,00

COFINS incluído 7,60%.....R\$ 4.600,28

Razonete

COMPRAS	COFINS A RECUPERAR	CAIXA/FORNECEDORES
55.929,72	4.600,28	60.530,00

CONTABILIZAÇÃO PELAS SAÍDAS DE MERCADORIAS**DÉBITO – CAIXA/CLIENTES****CRÉDITO – VENDAS****DÉBITO – COFINS SOBRE VENDAS****CRÉDITO – COFINS A RECOLHER**

Dados: valor das mercadorias vendidas.....R\$ 100.000,00

COFINS incluído 7,60%.....R\$ 7.600,00

Razonetes

CAIXA/CLIENTES	VENDAS
100.000,00	100.000,00

COFINS SOBRE VENDAS	COFINS A RECOLHER
7.600,00	7.600,00

NA APURAÇÃO MENSAL

DÉBITO – COFINS A RECOLHER

CRÉDITO – COFINS A RECUPERAR

Se o COFINS A RECOLHER for maior que COFINS A RECUPERAR , como nos exemplos acima, admitindo-se que somente aquelas duas operações tivessem ocorridas no mês, apenas a primeira permanece com saldo constituída da parcela que efetivamente será recolhida a Fazenda Federal.

Razonete

COFINS A RECOLHER		COFINS A RECUPERAR	
4.600,28	7.600,00	4.600,28	4.600,28
	=====		
	2.999,72		

Como pode-se observar o valor dos custos das mercadorias vendidas será reduzida pois a contabilização do PIS e COFINS não cumulativa influenciará diretamente no estoque final de mercadoria pois seu valor é deduzido das compras de mercadorias para apuração dos créditos admitidos no período.

5 COMPARATIVO ENTRE A TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL PARA EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

Elaborou-se esse comparativo com o objetivo de demonstrar através de simulação, qual a melhor forma de recolhimento do PIS e COFINS das empresas, para que os contribuintes tenham uma melhor opção, visto que as empresas prestadoras de serviços são as mais prejudicadas pela nova sistemática de recolhimento desses tributos.

Isso se deve ao fato das prestadoras de serviços não poderem recuperar os impostos, pois a sua matéria prima é a mão de obra, que não dá direito ao crédito do imposto ou da contribuição, como vimos anteriormente os créditos admissíveis segue uma norma, que tem a matéria prima como principal conta que permite essa recuperação dentre outras.

Mas adiante ver-se-á por meio das simulações feitas, que cabe as entidades em geral fazer um estudo mais aprofundado, para ver quais vantagens e desvantagens tem o contribuinte no cumprimento com suas obrigações fiscais.

Sabendo-se que essa situação é apenas hipotética, abaixo relaciona-se alguns dados que servirão para compor a base de calculo dos tributos em questão:

Receita Bruta	100.000,00
Custos com créditos admissíveis 30% da receita bruta	30.000,00
Despesas empresa (1) 20% da receita bruta	20.000,00
Despesas empresa (2) 30% da receita bruta	30.000,00

Fonte: Desenho Próprio

- (1) Exemplo hipotético de 20% de despesas
- (2) Exemplo hipotético de 30% de despesas

5.1 SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO E REAL

Base de Cálculo Valor Estimado

(Custo 30% Despesa 20% = 50% da Receita Bruta)

CONTAS DE RESULTADO	PRESUMIDO	REAL
RECEITA	100.000,00	100.000,00
(-)DEDUÇÕES		
PIS	650,00	1.650,00
COFINS	3.000,00	7.600,00
ISS	5.000,00	5.000,00
RECEITA LÍQUIDA	91.350,00	85.750,00
(-) CUSTOS ADMISSÍVEIS	30.000,00	30.000,00
(+) CRÉDITO S/CUSTOS ADMISSÍVEIS	0,00	2.775,00
LUCRO BRUTO	61.350,00	58.525,00
(-)DESPESAS DIVERSAS	20.000,00	20.000,00
LUCRO ANTES DO IR	41.350,00	38.525,00
(-) IMPOSTO DE RENDA	4.800,00	5.778,75
(-) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	2.880,00	3.467,25
LUCRO LÍQUIDO	33.670,00	29.279,00

Fonte: Desenho Próprio

5.2. SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO E REAL

Base de Cálculo Valor Estimado

(Custo 30% Despesa 30% = 60% da Receita Bruta)

CONTAS DE RESULTADO	PRESUMIDO	REAL
RECEITA	100.000,00	100.000,00
(-)DEDUÇÕES		
PIS	650,00	1.650,00
COFINS	3.000,00	7.600,00
ISS	5.000,00	5.000,00
RECEITA LÍQUIDA	91.350,00	85.750,00

(-) CUSTOS ADMISSÍVEIS	30.000,00	30.000,00
(+) CRÉDITO S/CUSTOS ADMISSÍVEIS	0,00	2.775,00
LUCRO BRUTO	61.350,00	58.525,00
(-) DESPESAS DIVERSAS	30.000,00	30.000,00
LUCRO ANTES DO IR	31.350,00	28.525,00
(-) IMPOSTO DE RENDA	4.800,00	4.278,75
(-) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	2.880,00	2.567,25
LUCRO LÍQUIDO	23.670,00	21.679,00

Fonte: Desenho próprio

5.3. QUADRO COMPARATIVO

CONTAS	PRESUMIDO	REAL	PRESUMIDO	REAL
	DESPESAS E CUSTOS 50%	DESPESAS E CUSTOS 50%	DESPESAS E CUSTOS 60%	DESPESAS E CUSTOS 60%
RECEITA	100.000,00	100.000,00	100.000,00	100.000,00
RECEITA LIQUIDA	91.350,00	85.750,00	91.350,00	85.750,00
LUCRO BRUTO	61.350,00	58.525,00	61.350,00	58.525,00
LUCRO LIQUIDO	33.670,00	29.279,00	23.670,00	21.679,00
IMPOSTOS PAGOS	16.330,00	20.721,00	16.330,00	18.321,00

Fonte: Desenho próprio

Como se pode observar, a empresa prestadora de serviços optante pelo lucro real, de acordo com estas simulações, quanto maior sua despesa menor será seu lucro líquido, reduzindo assim seus tributos em relação ao IRPJ e CSLL, para que reduza também o PIS e a COFINS os custos admitidos que gerem créditos deverá ser bem superior ao simulado, pois o custo maior de uma empresa prestadora de serviço é a mão de obra própria, e esta não gera crédito. De acordo com o observado, será mais vantajoso para esta empresa a opção pela tributação pelo lucro presumido, visto que o recolhimento de impostos será menor e o lucro líquido da empresa será maior, que poderá ser distribuído entre os sócios, sem a tributação do Imposto de Renda.

5.4 RETENÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

Apresenta-se alguns itens indispensáveis ao entendimento desta matéria, quais as atividades que estão sujeitas a retenção do imposto, as alíquotas envolvidas na cobrança dos impostos e contribuições do PIS e da COFINS, os códigos atuais utilizados no recolhimento dos impostos mencionados e demais obrigações.

O Secretário da Receita Federal, através da Instrução Normativa nº 381, de 30 de dezembro de 2003, veio divulgar os procedimentos a serem observados, a partir de 1º de fevereiro de 2004, na retenção de tributos e contribuições nos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e pela prestação de serviços, nos termos fixados nos artigos 30 e seguintes da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (conversão da Medida Provisória nº 135/2003). (<http://www.receita.fazenda.gov.br>), destaca-se a seguir, os principais pontos desta legislação.

5.5. PAGAMENTOS SUJEITOS À RETENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Estão sujeitos à retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição para o PIS/PASEP, os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de:

- Limpeza;
- Conservação;
- Manutenção;
- Segurança;
- Vigilância;
- Transporte de valores;
- Locação de mão-de-obra;

- Assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber (factoring); e
- A remuneração de serviços profissionais (atividades relacionadas no artigo 647 do RIR/1999).

A retenção deve ser feita inclusive nos pagamentos efetuados por:

- associações, inclusive entidades sindicais, federações, confederações, centrais sindicais e serviços sociais autônomos;
- sociedades simples, inclusive sociedades cooperativas;
- fundações de direito privado; ou
- condomínios de edifícios.

As pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (Simples), não estão obrigadas a efetuar a retenção. (<http://www.receita.fazenda.gov.br>)

As retenções serão efetuadas sem prejuízo da retenção do imposto de renda na fonte das pessoas jurídicas sujeitas à alíquotas específicas previstas na legislação do imposto de renda.

5.6 ALÍQUOTAS DE RETENÇÃO, CÓDIGOS E PRAZOS DE RECOLHIMENTO

As empresas contratantes deverão reter os percentuais abaixo citados, e recolher o valor correspondente mediante utilização do código de arrecadação 5952:

Contribuição	Alíquota
CSLL	1,00%
COFINS	3,00%
PIS	0,65%
TOTAL	4,65%

Fonte: desenho próprio

As alíquotas de 3,0% (três por cento) e 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de as receitas da prestadora do serviço estarem sujeitas ao regime de não-cumulatividade da COFINS e da Contribuição para o PIS/PASEP ou aos regimes de alíquotas diferenciadas.

No caso de pessoa jurídica beneficiária de isenção ou de alíquota zero, na forma da legislação específica, de uma ou mais contribuições de que trata este artigo, a retenção dar-se-á mediante a aplicação da alíquota específica, e o recolhimento será efetuado mediante os códigos específicos, conforme segue:

Contribuição	Código de recolhimento
CSLL	5987
COFINS	5960
PIS	5979

Fonte: desenho próprio

A tabela antes reproduzida também é aplicável no caso de pessoa jurídica amparada pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nas hipóteses a que se referem os incisos II (depósito do seu montante integral), IV (concessão de medida liminar em mandado de segurança) e V (concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial) do artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966), ou por sentença judicial transitada em julgado, determinando a suspensão do pagamento de qualquer das contribuições em análise. (<http://www.receita.fazenda.gov.br>)

A pessoa jurídica que efetuar o pagamento deverá calcular, individualmente, os valores das contribuições considerados devidos, aplicando as alíquotas correspondentes, e efetuar o recolhimento em DARF distintos para cada um deles, utilizando-se os códigos de arrecadação mencionados.

Ocorrendo qualquer das situações acima, o beneficiário do rendimento deverá apresentar à fonte pagadora, a cada pagamento, a comprovação de que a não retenção continua amparada por medida judicial.

Os valores retidos deverão ser recolhidos ao Tesouro Nacional, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica que efetuar a retenção, até o terceiro dia útil da semana subsequente àquela em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica prestadora do serviço.

Se o valor retido for inferior a R\$ 10,00 (dez reais), o recolhimento só será efetuado quando, adicionado a retenções subsequentes, totalizar valor igual ou superior a R\$ 10,00 (dez reais), exceto na hipótese de DARF eletrônico, em que o recolhimento será efetuado independentemente do valor.

CONCLUSÃO

Conclui-se que ao que concernem os aspectos gerais da legislação tributária brasileira, a obrigação tributária decorre de um fato disposto na lei tributária (em consonância com o princípio da legalidade, o qual aduz que nenhum tributo pode ser instituído ou aumentado sem reserva legal, dessa maneira, ele resguarda a exigência de lei para instituir ou aumentar qualquer tributo.

Ao que tange o Planejamento Tributário esta é conduta esperada do administrador, que deverá zelar pela maximização dos recursos financeiros disponíveis, valendo-se de procedimentos lícitos que proporcionem uma menor carga tributária, haja vista a relevante influência deste montante sobre a formação do preço da sua mercadoria ou serviço.

Entende-se que são três os regimes tributários mais utilizados: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real. A escolha do regime e seu enquadramento é o que irá definir a incidência e a base de cálculo dos tributos federais, estaduais e municipais.

O Simples- Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -, é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

O lucro presumido é uma presunção por parte do fisco, do que seria o lucro de uma empresa em caso de inexistência da contabilidade.

Já o lucro real engloba uma maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como IRPJ e a CSLL das empresas que não podem ou não querem optar pelo lucro presumido

Por meio do estudo de caso é possível entender os benefícios que um planejamento tributário pode representar para a gestão empresarial, sendo que a COFINS, que antes era cobrada a uma alíquota de 3% sobre o total do faturamento mensal, assim entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua classificação fiscal, passou a ser cobrada a uma alíquota de 7,6%. Em relação ao PIS era cobrada uma alíquota de 0,65% sobre o total do faturamento mensal, passou a ser cobrada uma alíquota de 1,65% . Isso

significa um aumento de quase 160%. No entanto, a alteração ora mencionada trouxe o direito a créditos calculados sobre determinados custos e despesas elencados na legislação. Desses créditos, destacam-se a energia elétrica utilizada no estabelecimento da pessoa jurídica; bens adquiridos para revenda; aluguéis pagos a pessoa jurídica; bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, dentre outros.

Está evidenciada a vantagem para o setor industrial nessa alteração. Como é um setor que utiliza muitos insumos em sua produção, e a cadeia produtiva também é maior, ocorre na grande maioria dos casos uma diminuição da carga tributária.

Por outro lado, observou-se um aumento significativo da carga tributária no setor de serviços, visto que o seu maior insumo, mão-de-obra própria, que em alguns casos representa 80% do total do custo, não foi incluído na lista de despesas e custos passíveis de dedução quando da apuração do PIS e da COFINS a ser pagos.

É importante mencionar também, que grande parte das empresas do setor de serviços, além de serem as maiores prejudicadas com o aumento na carga tributária, terão seus recolhimentos de PIS, COFINS e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) antecipados por intermédio das retenções criadas pelos atos normativos.

Por isso, considera-se que os responsáveis pelas alterações na legislação em nenhum momento atentaram para o impacto a ser suportado pelos prestadores de serviços. Isso fez com que suportassem todo esse aumento na carga tributária, dificultando ainda mais o desenvolvimento desse ramo de atividade, o qual, vale lembrar, é a que mais emprega hoje no País.

Cumprе esclarecer que a tão anunciada não cumulatividade da contribuição não parece tão certa assim. Isso porque, ao contrário do ICMS e do IPI, que têm a não cumulatividade como princípio constitucional, a COFINS foi beneficiada por essa sistemática por meio de uma Lei Ordinária que previu algumas situações em que o contribuinte poderá creditar-se da contribuição. Ou seja, a qualquer momento os poderes legislativo e executivo, por meio de Medida Provisória, poderão retirar ou reduzir essas hipóteses de aproveitamento do crédito.

Ademais, como sabido a sistemática da não cumulatividade pressupõe que o tributo apenas incida sobre o valor agregado do produto ou serviço. No caso da COFINS a nova lei estabeleceu apenas algumas hipóteses que possibilitam a compensação de créditos, excluindo expressamente a mão-de-obra.

Em razão da complexidade da atual legislação do PIS e da COFINS, cada contribuinte deve realizar um estudo individualizado, ou seja fazer um planejamento tributário a fim de apurar se seus impactos serão positivos ou negativos e, estrategicamente, optar pela apuração mais adequada para sua atividade.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário, Crimes contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de Metodologia: Um Guia para a Iniciação Científica**. 2 Ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BRASIL. Código Tributário Nacional, 1966. 31. ed. São Paulo, 2002.

_____. **Código tributário nacional**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O Planejamento Fiscal e a Interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte, Melhoramentos, 2002.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, Atlas, 2001 e 2002.

ERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de empresas: Uma abordagem contingencial**. 3. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade, 2014.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERRÃO, Romário Gava. **Metodologia Científica: para iniciantes em pesquisa**. Linhares: Unilinhaires/ Incaper, 2003. (FRAN, p. 120-121)

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, Olívia Sossai; MARQUES, Samilli Dias. **Planejamento Tributário: análise comparativa entre os regimes de tributação**. Estudo de caso: Empresa Comercial JHB de Material de Construção LTDA EPP, município de São Mateus – ES. Nova Venécia: 2010, 56 p. Monografia (Graduação em Ciência Contábeis) – Faculdade Capixaba de Nova Venécia, Nova Venécia, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Fiscal e Interpretação da Lei Tributária**. São Paulo, Saraiva, 1998.

LAZARIN, Antonio . **Introdução ao direito tributário**. São Paulo: Atlas, 1986.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Edivan Moraes da. **Tratamento contábil no faturamento antecipado para empresas no regime Simplificado**. Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis, 2010.

SINDISAN. **Considerações sobre o Simples Nacional** - Lei Complementar 123/2006. Disponível em www.sindisan.com.br. Acesso em 13 de abr. 2014.

RUSSO, Francisco; OLIVEIRA, Nelson de. **Manual Prático de Constituição das Empresa**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2000.